بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

باسم الشعب

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية العُليا

الدائرة الحادية عشرة - موضوع

بالجلسة المُنعقدة علناً بمقر المحكمة يوم الأحد الموافق ٢٠٢١/٦/٢٠م.

برئاسة السيد الأستاذ المستشــار/ أحمد محمد صالح الشاذلي نائب رئيس مجلس الدولة ورئيس المحكمة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ مجدي محمود بدوي العجرودي نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ رأفت عبد الرشيد محمود نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ شريف حلمي عبد المعطي أبو الخير نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ إمام محمد كمال الدين إمام نور الدين نائب رئيس مجلس الدولة

وحضور السيد الأستاذ المستشــار/ الحسيني زكريا مفوض الدولة

وسكرتارية السيد/ خالد عماد عبد اللطيف سكرتير الدائرة

أصدرت الحُكم الآتي

في الطعن رقم ٢٨٣٦١ لسنة ٦٥ قضائية .عُليا

المقام من /

وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب على المبيعات

ضـــد /

....

في الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري – الدائرة التاسعة عشر - ضرائب

في الدعوى رقم ٢٧٨١١ لسنة ٦٨ ق بجلسة ٢٠١٨/١١/٢٨

الإجــــراءات :

بتاريخ ٢٠١٩/١/٢٣ أودعت هيئة قضايا الدولة بصفتها نائبة عن الطاعن قلم كتاب هذه المحكمة تقرير الطعن الماثل في الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري – الدائرة التاسعة عشر – ضرائب في الدعوى رقم ٢٧٨١١ لسنة ٦٨ ق بجلسة ٢٠١٨/١١/٢٨ والقاضي منطوقه بقبول الدعوى شكلاً و في الموضوع ببراءة ذمة الشركة المدعية من مبلغ فروق الفحص الضريبي المطالب به و كذا الضريبة الإضافية عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ و ذلك على النحو المبين بالأسباب مع ما يترتب على ذلك من آثار و إلزام جهة الإدارة المصروفات .

وطلب الطاعن - للأسباب الواردة بتقرير الطعن - تحديد أقرب جلسة أمام دائرة فحص الطعون بالمحكمة لتأمر بصفة مستعجلة بوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه لحين الفصل في موضوع الطعن ، وبإحالة الطعن إلى المحكمة الإدارية العليا لتقضي بقبوله شكلاً وفى الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه ، والقضاء مجدداً :

أصــليـا : بعدم قبول الدعوى لانتفاء شرط المصلحة .

و احتياطيا : برفض الدعوى مع إلزام المطعون ضده المصروفات عن درجتي التقاضي .

وأودعت هيئة مفوضي الدولة تقريراً مسببا بالرأي القانوني في الطعن .

وتدوول نظر الطعن أمام الدائرة الحادية عشرة (فحص) بالمحكمة الإدارية العليا على النحو المبين بمحاضر جلساتها ، ثم قررت إحالته إلى الدائرة الحادية عشرة (موضوع) بالمحكمة .

وتدوول نظر الطعن أمام هذه المحكمة على النحو المبين بمحاضر جلساتها ، ثم قررت المحكمة إصدار الحكم في الطعن بجلسة اليوم مع التصريح بتقديم مذكرات خلال ثلاثة أسابيع ، و انقضى الأجل المضروب دون تقديم أية مذكرات .

و بجلسة اليوم صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمــــــــة

بعد الاطلاع على الأوراق ، وسماع الإيضاحات ، والمداولة قانوناً .

ومن حيث إن الطعن قد استوفى جميع أوضاعه و إجراءاته الشكلية المقررة قانونا ؛ فإنه يكون مقبولا شكلا .

وحيث إنه عن الموضوع :

فإن عناصر النزاع الماثل تتلخص - حسبما يبين من الأوراق - في أن المطعون ضده أقام دعواه المطعون على الحكم الصادر فيها بموجب صحيفة أودعت ابتداء قلم كتاب محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بتاريخ ٢٠١٠/١/١٦ و طلب في ختامها الحكم :

أصليا : ببراءة ذمة الشركة من المبالغ المطالب بها و هي (٢٠٢٧٣٥.٧٥) جنيها و الضريبة الإضافية عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ .

و احتياطيا : ببطلان إجراءات ربط الضريبة عن الفترة موضوع المطالبة بنماذج ١٥ ض.ع.م لعدم اشتماله على البيانات التي تطلبها القانون ، و إلزام المدعى عليه المصروفات .

ومن حيث إن المحكمة الدستورية العليا قضت في الدعوى رقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية دستورية بجلسة ٢٠١١/١١/١٣ أولاً : بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل.

ثانيًا: بسقوط قراري وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ ، وذلك استنادًا إلى أن المشرع بموجب أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بعد أن ألزم المسجل بتقديم إقرار شهري عن الضريبة المستحقة ؛ نص في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من ذلك القانون - قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ - على أنه للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل خلال ستين يومًا من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة ، وأجازت الفقرة الثانية من تلك المادة للمسجل التظلم من ذلك التعديل لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلامه الإخطار ، ورتبت الفقرة الرابعة منها جزاء مخالفة المواعيد المشار إليها بنصها على أن ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم خلال المواعيد المشار إليها ولازم ذلك أن الميعاد الذى يجوز للمصلحة خلاله تعديل إقرار المسجل وإخطاره بذلك التعديل ؛ إنما يتعلق بقواعد ربط الضريبة خاصة وأن عدم التظلم من التعديل الذي يتم خلاله ؛ يترتب عليه حتمًا - وبنص القانون – اعتبار تقدير المصلحة نهائيًا ، متى كان ذلك وكانت الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من القانون ذاته قد أجازت لوزير المالية إصدار قرار بمد هذا الميعاد (مدة الستين يومًا) دون تحديد سقف زمنى لهذه الرخصة بما مؤداه أن هذا الميعاد قد صار طليقًا بيد القائمين على تنفيذ القانون ، وهو ما حدا بوزير المالية لإصدار قراريه رقمي ٢٣١ لسنة١٩٩١ و١٤٣لسنة١٩٩١ بمد مدة الستين يومًا إلى سنة ، ثم إلى ثلاثة سنوات ، وإذا كان هذا الميعاد يتعلق - وعلى ما سلف بيانه - بقواعد ربط الضريبة وهو الأمر المحجوز للسلطة التشريعية ، ولا يجوز تنظيمه إلا بقانون يصدر منها ، وليس بأداة أدنى وإلا عد ذلك إعراضًا من جانبها عن مباشرة ولايتها التشريعية في هذا الشأن .

وعليه خلصت المحكمة الدستورية العليا إلى أن ما ورد في النص المطعون عليه من تخويل الوزير سلطة مد هذا الميعاد بقرار يصدر منه يكون قد وقع في حمأة مخالفة نص المادة (١١٩) من دستور ١٩٧١، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم دستوريته.

وحيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد استقر أيضًا على أن المفهوم الصحيح لأثر الحكم بعدم دستورية نص لائحي أو قانوني هو الأثر الرجعي ، بحسبان حكم الدستورية حكم كاشف لما لحق النص من عوار دستوري ، ويؤدي الحكم بعدم دستورية النص إلى زواله منذ بدء العمل به ، إلا أن المشرع قد عدل نص المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا ، واستثنى من الأثر الرجعي أمـــرين : أولهما : ترك للمحكمة الدستورية العليا ذاتها أن تحدد في حكمها تاريخًا لبدء إعمال أثره .

وثانيهما : حدد حصرًا في النصوص الضريبية ، فلم يجعل لها إلا أثرًا مباشرًا في جميع الأحوال .

وقد كشفت المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ علة استثناء عدم دستورية النص الضريبي من الأثر الرجعي ، وهو إن إبطال النص الضريبي بأثر رجعي يؤدى إلى رد حصيلتها إلى الذين دفعوها في الوقت الذى تكون فيه الدولة قد أنفقت تلك الحصيلة في تغطية أعبائها مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها في مجال التنمية ، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها ، بل إنه قد يحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها ، الأمر الذي يترتب عليه آثارًا خطيرة تنعكس سلبيًا على المجتمع ويؤدي إلى اضطراب موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال .

وحيث إنه ولئن كان الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي إنما يسري كأصل عام بأثر مباشر اعتبارًا من تاريخ صدور الحكم بعدم دستوريته ولا يرتد برجعيته إلى ما قبل صدور الحكم القاضي بعدم دستورية النص الضريبي ؛ إلاّ أن المدعي في الدعوى الدستورية ومن في مركز المدعي فيها وهو كل من أقام دعواه الموضوعية أمام المحكمة المختصة قبل صدور الحكم بعدم دستورية النص الضريبي ؛ يسري في شأنه الحكم القاضي بعدم دستورية النص بأثر رجعي ، فيرتد إلى تاريخ العمل بالنص المقضي بعدم دستوريته ، أي أن المدعي في الدعوى الدستورية ومن في مركزه لا يطبق مطلقًا بشأنه النص المقضي بعدم دستوريته ، ويعتبر النص بالنسبة إليه معدومًا منذ صدوره ، وعلى هذا النهج جرت أحكام المحكمة الدستورية العليا في العديد من أحكامها منها القضية رقم ٣ لسنة ٣٥ قضائية / منازعة تنفيذ/ جلسة ٢٠١٣/٥/١٢ ، وكذلك القضية رقم ٢٦ لسنة ٣٥ قضائية / منازعة تنفيذ جلسة ٢٠١٥/١٢/٥ .

وحيث إنه ترتيبا على ما تقدم ؛ و لما كان الثابت من الأوراق أن الطاعن مســـجل بمصلحة الضرائب المصرية بمأمورية ضرائب مبيعات مصر القديمة بتاريخ ٢٠٠٦/٦/١١ تحت رقم (٩٨٦ - ١٤١ – ٢٠٥) عن نشاط / نشر و تقطيع رخام، و أن المأمورية قامت بفحص إقراراته الضريبية عن المدة من ٢٠٠٦/٦ حتى ٢٠٠٨/١٢ ، و أخطرته بتاريخ ٢٠٠٩/٨/١٠ بنماذج (١٥ ض. م. ع) بتعديل إقراراته عن المدة المذكورة ، وأنه مستحق عليه نتيجة تلك التعديلات مبلغًا مقداره (٢٠٢٧٣٥.٧٥) جنيهًا ، فتظلم منه بتاريخ ٢٠٠٩/٨/٣٠ ، و رفض تظلمه بتاريخ ٢٠٠٩/٩/٣٠ ، فتقدم بطلب لإحالة النزاع إلى لجنة التوفيق المختصة بتاريخ ٢٠٠٩/١٠/١٨ ، و بجلسة ٢٠٠٩/١٢/٢٩ قررت اللجنة استحقاق المصلحة الفروق الضريبية بخلاف الضريبة الإضافية و تحمل المسجل نفقات التوفيق و التظلم ، مما حداه إلى إقامة دعواه بتاريخ ٢٠١٠/١/١٦ .

و لما كان الثابت من صورة تقرير الفحص المرفق بالأوراق ؛ أن جميع إقرارات المدعي (المطعون ضده) خلال الفترة من ٢٠٠٦/٦ حتى ٢٠٠٨/١٢ مقدمة في المواعيد القانونية ، و ذلك فيما عدا إقراري ٦ و ٧ /٢٠٠٦ تم تقديمهما بعد الميعاد و تم

المصلحة بطريقة محددة تستعين بها في معرفة ما إذا كانت قيمة مبيعات المسجل موافقة أو مخالفة لما أقر بها في إقراراته ، و بالتالي يجوز لها الاستعانة بأي وسيلة لكشف هذه المخالفة ، و هذا ما فعلته المصلحة حينما أخذت في الاعتبار أثناء الفحص معدلات الاستهلاك الشهري من الكهرباء و ذلك بعد استبعاد استهلاك الإنارة حيث تبين لها عدم مناسبة الاستهلاك مع ما أقر به من انتاج و هو ما حدا بها إلى تعديل إقراراته الضريبية بما يتناسب مع معدلات استهلاكه من الكهرباء ، و عليه يكون ما قامت به موافقا صحيح حكم القانون .

واختتمت الجهة الإدارية الطاعنة تقرير الطعن بطلباتها سالفة البيان .

ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا يطرح المنازعة في الحكم المطعون فيه برمتها أمامها ، ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون ، وزنا مناطه استظهار ما إذا كانت قد قامت به حالة أو أكثر من الحالات التي تعيبه ؛ فتلغيه ثم تنزل حكم القانون في المنازعة ، أم أنه لم تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائبًا في قضائه ؛ فتبقي عليه وترفض الطعن ، ومن ثم فللمحكمة أن تنزل حكم القانون في المنازعة على الوجه الصحيح ، غير مقيدة في ذلك بأسباب الطعن ، طالما أن المرد هو مبدأ المشروعية نزولاً على سيادة القانون ، أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه والقرار المطعون فيه صحيح حكم القانـــون .

- و من حيث إنه عما ينعاه الطاعن على الحكم الطعين من أنه خالف صحيح حكم القانون لأنه لم يقض بعدم قبول الدعوى لانتفاء شرط المصلحة تأسيسا على أن المطعون ضده أضاف قيمة الضريبة على ثمن السلعة أو الخدمة و تحمل عبئها المستهلك النهائي ، فمردود بأن المطعون ضده هو من تطالبه المصلحة بسداد قيمة الضريبة ، و بناء عليه تضحى له مصلحة في دعواه وفقا لما استقر عليه قضاء هذه المحكمة .

و حيث إن المادة (١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ في شأن الضريبة العامة على المبيعات تنص على أنه :

يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها :..........

المكلف : الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل و توريد الضريبة للمصلحة ....

الضريبـــة : الضريبة العــامة على المبيــعات...

البيــع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا إلى المشترى ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق :- إصدار الفاتورة- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه ، أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب ، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة

المسجل : هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون ....

و تنص المادة (٥) من القانون ذاته على أن :

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة و بالإقرار عنها و توريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون

و تنص المادة (٦) منه على أن :

تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون ، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .

كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقا للإجراءات المقررة في شأنها .

وتطبق في شأن هذه السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون .

كما تنص المادة (١٢) منه على أن :

إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبة ، كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بأية إجراءات أخرى تقضي بها أحكام هذا القانون .

ولصاحب الشأن في جميع الأحوال التظلم من تقدير المصلحة وفقا للطرق والإجراءات المحددة في هذا القانون .

كما تنص المادة (١٦) منه على أنه :

على كل مسجل أن يقدم إقرارًا شهريًا عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يومًا التالية لانتهاء شهر المحاسبة ، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يومًا بحسب الاقتضاء ....

و قد تم تعديل مدة تقديم الإقرار الشهري لتكون خلال الشهرين التاليين لانتهاء كل فترة ضريبية بموجب المادة (١١) من قرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات .

وحيث إن المادة (١٧) من القانون ذاته – قبل تعديلها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ – كانت تنص على أن :

للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة الســابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول خلال ستين يومًا من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة .

وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسليم الإخطار، فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يومًا فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال الخمسة عشر يومًا التالية .

وفى جميع الأحـوال يجـوز مـد هذه المدد بقرار من الوزيــر.
ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع للتحكيم خلال المواعيد المشار إليها .
ونفاذًا لما تقدم ؛ فقد أصدر وزير المالية القرار رقم ٢٣١ لسنة ١٩٩١، ونص في المادة (١) منه على أن :
للمصلحة تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون رقم ١١لسنة١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات ، ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول خلال سـنة من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة .
ثم أصدر وزير المالية القرار رقم١٤٣ لسنة ١٩٩٢ ، ونص في المادة (١) منه على أن :
للمصلحة تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة
وبتاريخ ٢٠٠٥/٣/٣٠ صدر القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه ، ومنها المادة (١٧) منه التي أصبح نصها بعد التعديل على النحو الآتي :
للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول خلال ثلاث سـنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة .
وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسليم الإخطار فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يومًا ، يجوز لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في هذا القانون خلال الستين يومًا التالية لإخطاره برفض تظلمه وذلك بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول يفيد رفض تظلمه ، أو لانتهاء المدة المحددة للبت في التظلم .
ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق خلال المواعيد المشار إليها.............
ونصت المادة (٦) من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه على أن :
ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ،ويعمل به اعتبارًا من اليوم التالي لتاريخ نشره ،ويلغى كل ما يخالف أحكامه.
وقد نشر القانون في الجريدة الرسمية بالعدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس سنة٢٠٠٥.
وحيث إن مفاد النصوص المتقدمة ؛ أن المشـــرع جعل مناط استحقاق الضريبة العامة على المبيعات هو مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة ، فتستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو تأدية الخدمة بمعرفة المكلف ، و أوجب المشرع على كل مسـجل لدى مصلحة الضريبـة العامة على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حاليًا) ؛ أن يقدم إقرارًا شهريًا عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة ، وإن هذا الالتزام قائم على المسجل شهريًا حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعًا أو أدى خدمات خاضعة للضريبة ، وفى حالة عدم التزام المسجل بذلك ؛ يحق للمصلحة تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي تستند إليها في ذلك التقدير ودون إخلال بالمسئولية الجنائية ، ويحق لمصلحة الضرائب تعديل الإقرارات المشار إليها و إخطار المسجل بالتعديل بموجب خطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ تسليم الإقرارات للمصلحة ، وفقًا لحكم المادة (١٧) السالف ذكرها قبل التعديل ، وخلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليم الإقرارات للمصلحة وفقا لحكم المادة ذاتها بعد تعديلها بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ و المعمول به من ٢٠٠٥/٤/١ ، حيث يحق له التظلم من ذلك التقدير لرئيس المصلحة على النحو المبين بالمادة رقم (١٧) سالفة الذكر .
ومن نافلة القول الإشارة إلى أن هناك فارق بين تعديل الإقرارات الضريبية ، وبين تقدير قيمة المبيعات من السلع والخدمات عن فترات المحاسبة الضريبية ، ذلك أن التعديل هو إجراء تمارسه الجهة الإدارية ، ويكون محله إقرار مقدم من الممول حدد فيه عناصره ، وتدخل عليه المصلحة ما تراه حسب سلطتها التقديرية ، أما إذا لم يقدم الممول إقرارًا ؛ فإن المصلحة تستقل بتقدير قيمة الضريبة ، وصنو هذا الاستقلال بيان أسس هذا التقدير .
وفي كل الأحوال ؛ لا تثريب على المصلحة إن هي ذكرت أسبابًا للتعديل ، وتكون بذلك قد ضيقت من سلطتها التقديرية المقررة لها قانونا ، غير إنه لا يجوز لها - حفظًا لحق الممول - ألا تقرن بالتقدير أسبابه ، و ذلك لتمكين الممول من مباشرة حقه في التظلم ، ويهيئ ذكرها للقاضي - عند المنازعة - رقابة مشروعية قرار المصلحة وملاءمته ، في إطار يحقق تعادلية الحقوق بين الممول و مصلحة الضرائب .
وإذا كان المشرع قد حدد مدة معينة لمصلحة الضرائب لمباشرة سلطتها في التعديل على النحو السالف بيانه ؛ فإن هذا القيد الزمني يمثل حدًا لاختصاص المصلحة ، وتجاوزه يصم قرارها بالانعدام ولا يلحقه حصانة تعصمه من الطعن عليه بالإلغاء دون التقيد بميعاد رفع دعوى الإلغاء ، أما إذا أجرت المصلحة التعديل خلال المدة المقررة قانونًا ، فتكون بذلك قد باشرت اختصاصاتها خلال المدة المحددة قانونا لإجراء التعديل ، والنعي على قرارها في هذه الحالة يخضع لميعاد دعـوى الإلغاء
و حيث إنه من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة ؛ أن إعفاء جهة الإدارة من شرط تسبيب قرارها إنما يتعلق بشكل القرار ، و لا يعني - مطلقا - إعفاءها من أن يكون قرارها قائما على سببه الصحيح ، إذ يجب - في جميع الأحوال - أن يقوم القرار الإداري على سبب يبرره في الواقع و القانون ، و هو يمثل الحالة الواقعية أو القانونية التي استندت إليها الإدارة في إصدار القرار ، و للقضاء الإداري حق مراقبة مشروعية السبب للتحقق من مدى مطابقته للقانون من عدمه .

وذكر المدعي (المطعون ضده) شرحاً للدعوى أن شركته مسجلة بمصلحة الضرائب على المبيعات برقم ٢٠٥/١٤١/٩٨٦ و تعمل في تقطيع بلوكات الرخام للغير ، و ملتزمة بتقديم إقراراتها و سداد الضرائب في مواعيدها ، و فوجئت بتاريخ ٢٠٠٩/٨/١٠ بإخطارها بنموذج ١٥ ض.ع.م بتعديل إقراراتها عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ و مطالبتها بسداد فروق ضريبية مقدارها (٢٠٢٧٣٥.٧٥) جنيها و الضريبة الإضافية عنها . فتظلمت من ذلك في ٢٠٠٩/٨/٣٠ و رفض تظلمها و علمت به في ٢٠٠٩/١٠/١٠ بموجب الكتاب رقم ٢٧٩١ في ٢٠٠٩/١٠/١ ، و تقدمت الشركة بطلب إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق في منازعات الضرائب بتاريخ ٢٠٠٩/١٠/١٨ و بجلسة ٢٠٠٩/١٢/٢٩ قررت اللجنة استحقاق المصلحة الفروق الضريبية المطالب بها ، مما حداه إلى إقامة دعواه ناعيا على مسلك المصلحة مخالفة القانون تأسيسا على أن المأمورية حاسبته اعتبارا من ٢٠٠٦/٦/١١ و هو تاريخ الإفراج عن المنشار في حين أن تركيبه استلزم وقتا طويلا بمعرفة خبراء حضروا من الهند كما استلزم بعد ذلك فترة اختبارات قبل العمل بطريقة سليمة ، و طوال هذه الفترة لم يعمل المصنع و لا يستحق عليه ضريبة مبيعات و لم يبدأ النشاط الفعلي إلا من شهر مارس ٢٠٠٨ طبقا للإخطار المقدم منها لهيئة الاستثمار ، كما و إن المأمورية قامت بمحاسبة الشركة على أساس أنها تقوم بتقطيع بلوكات رخام و بيعها لحسابها و ذلك على عكس طبيعة نشاطها و هو تقطيع بلوكات رخام للغير فقط طبقا للفواتير و الإقرارات المقدمة .

و اختتم المدعي صحيفة دعواه بطلباته المتقدمة .

و بجلسة ٢٠٠٤/١٢/٢٨ حكمت المحكمة بقبول الدعوى شكلاً و في الموضوع ببراءة ذمة الشركة المدعية من مبلغ فروق الفحص الضريبي المطالب به و كذا الضريبة الإضافية عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ و ذلك على النحو المبين بالأسباب مع ما يترتب على ذلك من آثار و إلزام جهة الإدارة المصروفات .

وشيدت المحكمة قضاءها - بعد استعراض المواد ١ و ٢ و ٥ و ٦ و ١١ و ١٢ و ١٣ و ١٦ و ١٧ و ٢٣ و ٢٣ مكرر و ٣٢ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ – على أن الثابت من الأوراق و كذا تقرير الخبير الفني المنتدب في الدعوى أن شركة المدعي تعمل في مجال نشر و تقطيع الرخام و هي مسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات اعتبارا من ٢٠٠٦/٦/١١ تحت رقم ٢٠٥/١٤١/٩٨٦ مأمورية مصر القديمة ، و قد قامت المأمورية بفحص إقراراتها الضريبية عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ و خلصت إلى تعديل تلك الإقرارات و مطالبة المدعي بمبلغ (٢٠٢٧٣٥.٧٥) جنيها - و الضريبة الإضافية المقررة – قيمة فروق فحص ضريبي عن فترة الفحص و ذلك بموجب نموذج ١٥ ض.ع.م و أخطرت به الشركة بتاريخ ٢٠٠٩/٨/١٤ ، و حيث إن البين من استقراء تقرير الفحص الذي أعدته مأمورية ضرائب المبيعات بمصر القديمة بتاريخ ٢٠٠٩/٧/١٤ النموذج ٢٠٧ فحص ، على إقرارات المدعي الضريبية خلال الفترة من ٢٠٠٦/٦/١١ إلى ٢٠٠٨/١٢/٣١ و قد تم خلال الزيارة فحص سجلات و دفاتر و أوراق الشركة و على الأخص استهلاكات و مشتريات السلع الرأسمالية ، و بعد مناقشة المدعي أسفر الفحص عن استحقاق الفروق التالية : سنة ٢٠٠٦ = ٦٣٤١ جنيها ، سنة ٢٠٠٧ = ٩٠٩٣٠.١٨ جنيها ، سنة ٢٠٠٨ = ٧٩٢١٣.٨٦ جنيها ، و حيث إن البين من تتبع معدلات استهلاك الشركة المدعية للتيار الكهربائي بعد تركيب منشار القطع أنه اعتبارا من شهر نوفمبر ٢٠٠٦ ارتفع ذلك المعدل إلى عشرين ضعف لمثيله قبل تركيب المنشار المذكور ، و وصل في بعض الشهور إلى خمسين ضعف لذلك المعدل ، و في غياب دورة مستندية منتظمة و سجلات و دفاتر منضبطة للشركة فلا محاجة في لجوء المأمورية إلى اعتماد معدل استهلاك التيار الكهربائي كمعيار لتقدير حجم أعمال الشركة و إيرادات ما تقدمه من خدمات ، و هو لاريب معيار منضبط و دال و منصف ، و لكن ممثلي المصلحة في لجنة تقرير الفحص و كذا لجنة التظلمات و التوفيق تواترت إفاداتهم على أنه نتيجة لعدم توافر سجلات منتظمة أو أية مستندات لتعاملاتها تفيد قيامها بنشر الرخام للغير فقد قامت المأمورية بمحاسبتها على أعمالها خلال فترة الفحص كنشاط تصنيع ، و يتم اللجوء إلى تطبيق تعليمات المصلحة الصادرة بخصوص نشاط الرخام بحساب معدلات الإنتاج طبقا لكميات الكهرباء المستهلكة و هو ما خلص إليه تقرير الخبير المنتدب في الدعوى مع إثبات اعتراضه على تلك الآلية في التقدير ، و المحكمة لا تقر ما قامت به المأمورية من معاملة الشركة المدعية و تقدير إيرادات نشاطها على خلاف ما هو مسجل عنها لدى المصلحة في العمل في نشر و تقطيع الرخام و ليس تصنيع الرخام و بيعه لحسابها ، و هو تعديل في أساس المعاملة تم على خلاف الثابت في المستندات الرسمية و سجلات المصلحة ، و يترتب عليه فارق كبير في المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة دون مسوغ من القانون أو مبر من الواقع ، و ترتيبا على ما سلف تخلص المحكمة إلى عدم صحة ما أقرته المأمورية من تعديلات على إقرارات الشركة المدعية خلال فترة الفحص مع ما يترتب على ذلك من آثار أهمها براءة ذمة الشركة من مبالغ فروق الفحص الضريبي المطالب بها عن الفترة من ٢٠٠٦/١٢ حتى ٢٠٠٨/١٢ و مقدارها (٢٠٢٧٢٥.٧٥) جنيها ، و خلصت المحكمة إلى قضائها المتقدم ذكره .

وإذ لم يلق هذا الحكم قبولا لدى الجهة الإدارية الطاعنة فقد أقامت طعنها الماثل ناعية عليه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وتأويله و الفساد في الاستدلال ، لأسباب حاصلها :

أولا :أنه لم يقض بعدم قبول الدعوى لانتفاء شرط المصلحة ،تأسيسا على أن المطعون ضده يضيف قيمة الضريبة على السلعة أو الخدمة و يتحملها المستهلك النهائي عبئها و بالتالي فلا توجد له مصلحة شخصية و مباشرة في الدعوى بحسبانه مجرد وسيط بين المصلحة و المستهلك ، يقوم بتحصيل الضريبة من المستهلك و توريدها للمصلحة .

ثانيا : فإنه وفقا للمادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يحق للمصلحة تعديل الإقرارات الضريبية للممول بما يتناسب مع حجم و نشاط الممول و لم يطلب المشرع من المصلحة بيان أسس تقديرها ، و من ناحية اخرى فإن المشرع لم يلزم

سداد الغرامة المقررة قانونا عن ذلك ، و أنه تم الاطلاع على فواتير البيع خلال الفترة من ٢٠٠٦/٦ حتى ٢٠٠٨/١٢ و تبين أن جميع الفواتير صادرة باسم أشخاص و جميع الكميات عبارة عن بلوكات رخام منشورة للغير و أن أول فاتورة صادرة في ٢٠٠٨/٣ ، و بالاطلاع على إقرارات الضرائب العامة المقدم عن سنة ٢٠٠٨ تبين مطابقتها لما جاء بالإقرارات المقدمة من المدعي ، و المنشأة لم تقدم إقرارات عن سنة ٢٠٠٥ و سنة ٢٠٠٦ لعدم بدء النشاط ، كما تم الاطلاع على إيصالات استهلاك الكهرباء خلال فترة الفحص ، و انتهى المأمور الفاحص إلى أنه و نظرا لعدم وجود دورة مستندية كاملة و عدم مصداقية المستندات المقدمة فسوف يتم إعادة احتساب المبيعات و الضريبة طبقا لتعليمات المصلحة الصادرة بخصوص نشاط الرخام و ذلك بحساب معدلات الإنتاج طبقا لكميات الكهرباء المستهلكة ، و بناء عليه قام باحتساب كمية الكهرباء المستهلكة عن كل فترة و خصم ١٠% منها مقابل الإنارة ، ثم قام بتحويل باقي كمية الكهرباء المستهلكة إلى أمتار مكعبة من الرخام و احتساب الضريبة بناء على ذلك ، مما نتج عنه فروق ضريبية مقدارها (٢٠٢٧٣٥.٧٥) جنيهًا ، و تم إخطار المدعي بنموذج ١٥ ض.ع.م و الفروق المستحقة عليه و كذا الضريبة الإضافية .

و حيث إن الضريبة هي تكليف قانوني ، يفرض على واقع فعلي ، و لا يفرض على مجرد ظن أو تخمين ، و لما كانت الضريبة العامة على المبيعات ؛ وفقا لما تقرره المادة (٦) من القانون ؛ تستحق بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون ، و من ثم فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة .

و حيث إنه و لئن كان المشرع قد أجاز للمصلحة تعديل إقرارات المسجل و مطالبته بالفروق الضريبية الناتجة عن ذلك على النحو المبين في المادتين (١٢ و ١٧) من القانون ؛ إلا أن ذلك رهين بأن يتبين لها اختلاف قيمة مبيعاته من السلع و الخدمات عما ورد بإقراره ، و لما كانت الضريبة لا تفرض إلا على واقع فعلي و لا تبنى على ظن أو تخمين ؛ و من ثم فإن قرار المصلحة بتعديل إقرار المسجل ؛ فضلا على وجوب أن يقوم على سببه المبرر له واقعا و قانونا ؛ فإنه يقع على المصلحة عبء إثبات اختلاف قيمة مبيعات المسجل من السلع و الخدمات عما ورد بإقراره .

و ترتيبا على ما تقدم ؛ فإن قيام المأمورية بإهدار مستندات و دفاتر المدعي (المطعون ضده) المؤيدة لإقراراته الضريبية دون مسوغ مشروع ، و الاكتفاء بما ورد بتقرير الفحص من عدم تناسب الإيرادات مع استهلاك الكهرباء و عدم وجود دورة مستندية و عدم مصداقية المستندات المقدمة ، دون تقديم دليل على ذلك أو دحض ما هو ثابت بإقراره ؛ ثم لجوئها إلى تقدير الطاقة الإنتاجية للمنشأة استنادا إلى معدل استهلاك الكهرباء ؛ للتوصل إلى قيمة المبيعات و تعديل إقرارات المدعي الضريبية بناء على ذلك ، فضلا على أن الثابت وفقا لما ذكره المدعي - و لم تجحده جهة الإدارة - من أنها قامت بمحاسبته وفقا لتعليمات المصلحة على أساس أنه يقوم بنشر و تقطيع بلوكات الرخام لحسابه كحالات المثل ، بيد أن نشاطه المثبت بالأوراق - على حد قوله - هو نشر و تقطيع بلوكات الرخام لحساب الغير مما يعد تعديلا لأسس المحاسبة دون مسوغ ؛ إنما يعد مسلكا مخالفا للقانون ، بحسبان الضريبة إنما تفرض على واقع فعلي و هو تحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة ، و من ثم فإنه و إذ خلت الأوراق كما لم تقدم المأمورية الطاعنة دليلا على عدم صحة ما ورد بإقرارات الطاعن الضريبية بشأن قيمة مبيعاته ، و لم تثبت أن ما ورد بها يناقض ما هو ثابت بدفاتره و مستنداته الذي قدمها إليها ، على نحو يبرر إهدارها لتلك المستندات في تحديد قيمة مبيعاته ، و من جهة أخرى فإنها لم تقدم دليلا على صحة تعديلها لأسس محاسبته على خلاف الثابت بالأوراق ، و تعديلها لإقراراته الضريبية و لم تثبت أن هذا التعديل إنما يعبر - حقا و صدقا - عن واقعة بيع سلعة أو أداء خدمة (وهي الواقعة المنشئة للضريبة). و إذ انتهى الخبير المنتدب في الدعوى في تقريره و الذي تطمئن إليه المحكمة و تأخذ به محمولا على أسبابه أن المأمورية لم تقدم أي سند على تقديراتها لضريبة المبيعات عن الفترة محل التداعي ، و من ثم فإن القرار المطعون فيه الصادر بتعديل الإقرارات الضريبية للمدعي (المطعون ضده) يغدو و الحال كذلك ؛ مخالفا صحيح حكم القانون ، مما يتعين معه القضاء بإلغائه مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة الطاعن من المبالغ المطالب بها ، و كذا من الضريبة الإضافية عن الفترات ذاتها لتخلف مناط استحقاقها و هو التأخر في سداد الضريبة الأصلية .

و حيث إن الحكم المطعون فيه قد أخذ بهذا النظر ؛ فإنه يكون قد صدر متفقا و صحيح حكم القانون ، و يغدو النعي عليه غير قائم على سند يبرره جديرا بالرفض ، و هو ما يتعين القضاء به .

و حيث إن من يخسر الطعن يلزم المصروفات عملا بالمادة (١٨٤) من قانون المرافعات .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بقبول الطعن شكلا و رفضه موضوعا و ألزمت الجهة الإدارية الطاعنة المصروفات .

سكرتير المحكمـــــة **رئيس المحكمـــــة**